

# 税理士の行った虚偽の申告と重加算税賦課（租税判例研究）

最高裁平成十八年四月二十日第一小法廷判決  
平成十七年（行ヒ）第九号 所得税更正処分等取消、国家賠償請求事件  
民集六十卷四号一六一一頁

岡 子 善 信

## 目次

はじめに

一 本件事例の概要

二 問題点

三 検討

四 関連判決

五 結論（重加算税制度の趣旨は何か。）

## はじめに

最高裁平成十八年四月二十日第一小法廷判決（以下「本件判決」という。）は、税務署に勤務した経験を有する税理士が、譲渡所得の申告の依頼を受け、納税資金を受領しながら、虚偽の事項を記載し税額を0円とした申告書を提出し、納税資金を領得したという極めて悪質な事例に関するものである。その税理士は、その後逮捕され、贈賄、所得税法違反等の罪により実刑判決を受けている。一方、税法上、隠ぺい仮装の事実を基に過少の申告をした場合には、納税者に重加算税を課すこととされている。税理士に依頼した納税者には、脱税の意図は無かったのであるが、このような場合にも重加算税を課することができるか否かが問題となる。

本件判決および同税理士による類似事件についての二つの最高裁判決が、この問題について見解を示している。本件判決は、重加算税の賦課決定処分を違法としているが、その結論が正しいものか否か、他の二判例も参考としてつつ検討する。本件訴訟の争点は他にもあるが、本稿では重加算税の問題に限定して考察する。

### 一 本件事例の概要

#### （1）事実の概要

ア X（大正九年生まれ、原告・被控訴人・被上告人）は、平成八年に、十年を超えて所有していた居住用財産である練馬区所在の土地建物（以下「本件物件」という。）を九六〇〇万円で譲渡するとともに、大田区所在のマンションおよびその敷地共有部分を五七八〇万円で購入して転居した。

イ Xは、本件物件の譲渡に係る所得税の確定申告手続きを夫のAに依頼したところ、Aは、雪谷税務署に相談に行

き、税務職員から税額が国税と地方税を合わせて八〇〇万円程度であるといわれた。

ウ Aは、納税額について長男に相談したところ、同人からも同様の説明を受けたが、計算方法や申告書の記載方法が分からなかったため、長男の妻の母親が確定申告を依頼しているB税理士に相談した。B税理士は、長男の作成したメモに記載されていた税額八〇四万円について「大体、そんなものでしょう。」と述べた上、みずからメモを作成しながら「五五〇万円で税金はあがるでしょう。その他に十万円を手数料として事務員に渡してくれ、全部で五六〇万円。」と言った。Aは、どうしてそんなに安くなるのかと聞いたところ、B税理士は、「私は、長いこと税務署に勤めていたから、素人とは計算が違う。ちゃんと計算ができるから間違いありませんよ。」と答えたため、さらに質問をすることはなかった。Aは、確定申告手続きをB税理士に委任することとし、その旨をXに伝え、翌日同税理士の事務所を訪れて五六〇万円を同税理士に交付した。XおよびAに脱税の意思は認められない。

エ B税理士は、Xが住所を練馬東税務署管内に移した旨の虚偽の通知をした上、同年三月五日、顔見知りの練馬東税務署資産課税部門統括国税調査官に対し、他の二件の確定申告書と共に、税理士名欄を空欄とし、Xの住所欄に練馬区内の虚偽の住所を記載し、虚偽の必要経費等を記載した上、課税譲渡所得金額および納付すべき税額をいずれも〇円とする確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出し、併せて、本件物件を平成二年に一億六〇〇万円で購入したとの虚偽の記載をした「譲渡内容についてのお尋ね」と題する書面を提出した（以下この確定申告書を「本件確定申告」という。）。B税理士は、五五〇万円を納付せずに領得した。

オ B税理士は、平成九年十月に逮捕され、贈賄、所得税法違反等の罪により懲役刑の実刑判決を受けた。XおよびAは、確定申告手続きをB税理士に依頼した後、平成九年十月に東京国税局査察部による調査があるまで、同税理士に対し、確定申告書の控えや納税にかかる領収書等の交付を要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはし

なかった。

カ Xは、平成九年十一月四日、雪谷税務署長（被告・控訴人・上告人）に居住用資産の長期譲渡所得の課税の特例を適用した修正申告書を提出した。雪谷税務署長は、平成十年二月三日に修正申告に係る税額について重加算税の賦課決定処分を行い、同月四日特例の適用を否認した更正処分と更正に係る増加税額について重加算税賦課決定処分を行った。

キ Xは、更正処分の取消と、平成十年二月三日と四日の重加算税賦課決定処分の取消を求めて訴えを提起した。

（二）当事者の主張

ア 原告の主張

本件確定申告は無効である。仮に本件確定申告が有効としても、B税理士が原告と無関係に行ったものであり、Xには仮装・隠ぺいの故意はなく、また代理人の選任・監督にも過失がないから国税通則法（以下「通則法」という。）六八条（重加算税）は適用されるべきではない。同条の適用に故意を要件としないとしても、重加算税を課することが相当でない特段の事情がある。

イ 被告の主張

本件確定申告は、Aが五五〇万円で申告手続きをうまくやってあげる旨のB税理士の誘いに安易に乗り、申告手続きの一切を任せっぱなしにすることによってされたものにはかならず、同税理士が税額を0円とする虚偽の本件確定申告書および本件お尋ね文書を練馬東税務署長に提出し所得税を免れさせたものであり、この虚偽記載等の事実が、国税通則法六八条一項に該当することは明らかである。

納税者が自らの判断と責任において第三者を選任し、申告手続きを委任した以上、第三者が納税者に代わって行っ

た申告行為は、納税者が行ったのと同様に扱われるものであるから、これに付随する重加算税の責任も、納税者が不適正な申告について認識していたか否かにかかわらず、当然負うべきものと解される。もし、そう解さないとしても、同税理士の選任、監督について、極めて重大な落ち度があったというほかない。

(三) 判決要旨

ア 一審判決(更正処分を維持 重加算税を全額取消)

「重加算税(通則法六八条一項)の制度の趣旨は、課税要件事実を隠ぺいし、または仮装するという不正手段を用いたという特別の事由が存する場合に、過少申告加算税(同法六五条一項)等より重い負担を課すことによつて、隠ぺいまたは仮装したところに基づく過少申告等による納税義務違反の発生を防止し、もつて申告納税制度の信用を維持し、その基礎を擁護するところにあるものである。

ところで、納税者の意を受けて第三者が申告事務を行った場合において、当該第三者が、隠ぺい、仮装行為を行ったときは、当該第三者が納税者の使用人である場合や納税者自身がこれを明示または黙示に認めていたときは格別、納税者から委任を受けて申告手続をした者が、専ら自己又は第三者の利益を図るため、納税のためと称して納税者から金員を騙取しようとして、虚偽の書類を作成する等の隠ぺい、仮装行為を行ったようなときには、通則法六八条一項の適用に当たり、受任者の行為を納税者自身のそれと同視することは妥当でない。受任者は、納税者の家族や使用人のように単なる履行補助者の立場にとどまるものではなく、納税者の意図や監視・監督を離れ、独自に行動したものであるべきであつて、納税者自身が隠ぺいまたは仮装行為を行った場合とはその責任非難の程度が大きく異なるし、このような受任者の行為を委任者の行為と同視することは、委任という法律関係の性質に反するばかりか、受任者の公法上の義務違反を理由に委任者に重い負担を負わせることは近代法の責任主義の原則にも反することになるからで

ある。」

「受任者たる税理士の法律行為の効果が委任者である納税者自身に帰属することと、受任者の行った仮装隠ぺいという事実行為を委任者の行為と同視できるか否かということは、本来別個の事柄であり、また、隠ぺい又は仮装行為とは、納税者の故意による行為を想定したものであって、前述した重加算税の趣旨に鑑みれば、納税者の受任者に対する選任・監督行為の過失の有無という納税者の過失を捉えて、隠ぺいまたは仮装行為と同様の責任非難の根拠とするのは相当でないから、被告税務署長の上記主張が前提とする立場自体がそもそも失当といわざるを得ない。」

イ 控訴審判決<sup>2</sup>（更正処分自体を取消 修正申告に係る税額に対する重加算税を全額取消）

理由 重加算税につき一審判決を引用

ウ 上告審（本件判決）（修正申告に係る税額に対する重加算税賦課処分の取消のうち過少申告加算税相当分に関する部分を破棄し、その余の上告を棄却）

理由

（ア）「国税通則法六八条一項は、過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装し、その隠ぺいし又は仮装したところに基つき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとしている。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」

（イ）「同項は、『納税者が・・・隠ぺいし、又は仮装し』と規定し、隠ぺいし、又は仮装する行為（以下「隠ぺい

「偽装行為」という。)の主体を納税者としているのであって、本来的には、納税者自身による隠ぺい偽装行為の防止を企図したものと解される。しかし、納税者以外の者が隠ぺい偽装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができるときには、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとなると、重加算税制度の趣旨及び目的を没却することになる。そして、納税者が税理士に納税申告の手續きを委任した場合についていえば、納税者において当該税理士が隠ぺい偽装行為を行うこと若しくは行ったことを認識し、又は容易に認識することができ、法定申告期限までにその是正や過少申告防止の措置を講ずることができたにもかかわらず、納税者においてこれを防止せず隠ぺい偽装行為が行われ、それに基づいて過少申告がされたときには、当該隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することができ、重加算税を賦課することができると解するのが相当である。他方、当該税理士の選任又は監督につき納税者に何らかの落ち度があるというだけで、当然に当該税理士による隠ぺい偽装行為を納税者本人の行為と同視することはできない。」

(ウ)「本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、申告書の控えや納付済みの領収書等の確認すらしなかった点など、被上告人にも落ち度はあるものの、これをもって同税理士による前記隠ぺい偽装行為を被上告人本人の行為と同視することができる事情に当たるとまでは認められないというべきである。」

(エ)「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。」国税通則法六五条四項は、正当な理由があると認められるものがある場合には、過少申告加算税を課さないこととしてい

るが、「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」これを本件についてみると、被上告人には落ち度が認められ、国税通則法六五条四項にいう「正当な理由」があると認められることはできない。過少申告加算税相当分についてまで取り消すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。

## 二 問題点

通則法六八条一項は、「第六五条第一項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第五項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは」、当該納税者に対し、過少申告加算税に代え、過少申告加算税の計算の基礎となるべき税額に一〇〇分の三五の割合を乗じた重加算税を課すると定めている。

通則法六五条一項では、期限内申告書が提出された場合において、「修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第三五条第二項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に一〇〇分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」と定めている。第三五条二項の規定により納付すべき税額とは、修正申告または更正により納付すべき税額のことである。

なお、通則法六五条四項では、事実が税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由があると認



められるものがある場合には」、「過少申告加算税の対象としない旨を定めている。

本件事例で問題となるのは、確定申告事務を受任した税理士が自己の利益を図るために虚偽の申告書を作成して過少申告を行った場合、納税者に通則法六八条一項を適用できるか否かである。

本件判決の正否を明らかにするため、次の点について検討する必要がある。

(一) 虚偽の申告書を作成することが、隠ぺい仮装に該当するか。

(二) 過少申告について、故意を必要とするか。

(三) 第三者が隠ぺい仮装行為を行った場合、納税者が隠ぺい仮装行為を行ったと解することができるか。

### 三 検討

(一) 虚偽申告書と隠ぺい仮装

ア 通則法六八条一項は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、」と隠ぺい仮装の対象を計算の基礎となるべき事実としている。そして、「その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは」の規定の意味は、隠ぺい仮装されたところを真実の事実として課税標準等または税額等を計算し、その申告書を提出していたときと解せられる。

通常、隠ぺい仮装の例として、二重帳簿の作成、領収書の偽造、架空契約書の作成、他人名義の使用等を想定するのであるが、これらは税務調査を受けても容易に発見できないような工作である。このような工作に対し、重い負担を課するのがこの規定の趣旨であるとの考えによれば、単に申告書に虚偽の記載をすることは、税務調査により直ちに発見できることであり、基礎となるべき事実の隠ぺい仮装に該当しないと解釈になる。このような、申告書の虚偽

記入は、計算の基礎となるべき事実の隠ぺい仮装とは異なるとの見解も有力であった。<sup>(3)</sup>

イ しかし、この問題については、最高裁平成六年十一月二二日第三小法廷判決<sup>(4)</sup>（以下「平成六年最判」という。）が、申告書に虚偽の記載をした場合に通則法六八条の適用を認めたことにより、実務的には解決されたといえる。

平成六年最判は次のように判示している。

「本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのため具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことは明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法六八条一項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるべきというべきである。」

これは、文理上の解釈として、申告書に虚偽の収入金額、虚偽の必要経費等を記載することを以って、計算の基礎となるべき事実の隠ぺい仮装とし、その申告書の提出を隠ぺい仮装したところに基づき納税申告書を提出したときとするものである。このような解釈を無理とするのが前述の有力説であるが、文理上、かろうじて成立する解釈と考<sup>(5)</sup>える。

（二）過少申告について、故意を必要とするか。

ア 通則法六八条を適用するために、納税者の過少申告を行うことの故意を必要とするか否かが問題となる。故意の要否については、品川芳宣教授がその考え方について①客観的に隠ぺい又は仮装と判断される事実があれば足りる、

②課税要件となる事実を隠ぺい仮装することについての認識があれば足り、過少申告についての認識は必要としない、  
③過少申告等についても租税を免れる認識を必要とする、に区分している。<sup>(6)</sup>  
イ これについて、最高裁昭和六二年五月八日判決<sup>(7)</sup>（以下「昭和六二年最判」という。）は、次のように判示している。

「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であつて、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではないから（最高裁昭和四三年（あ）第七一二号、同四五年九月一日第二小法廷判決・刑集二四卷十号一三三三頁参照）、同法六八条第一項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当である。」

すなわち、品川教授の区分の②の見解をとっている。判示では「故意」の用語を使用しているが、この行為自体は犯罪ではないから刑法三八条の「故意」ではなく、一定の行為を意図して行うとの意味で使用しているのであろう。「隠ぺい」または「仮装」とは、その用語自体が意図的であるとの意味を含んでおり、当然の解釈と思われる。したがって、脱税目的ではなく社内監査や他の行政監督上の調査を欺罔する目的で隠ぺい仮装した場合にも、当然通則法六八条の隠ぺい仮装行為となると解せられる。法人税実務においても、申告を担当する経理部門にも秘匿し、営業部門で隠ぺい仮装行為が行われることは通常見られることであり、その場合は過少申告の意図は無いものと思われるが重加算税は賦課されていることと整合する。すなわち、昭和六二年最判は、過少申告についての故意は通則法六八条

適用の要件では無いとしており、正当であると考ええる。

なお、判示中の参照判例は、重加算税のほかに刑罰を科しても憲法三九条に反しないとの判決である。

ウ 前掲の平成六年最判も、過少申告について故意を必要とするとは判示していない。しかし、判示の文章中の「真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、」が、「内容虚偽の確定申告書を提出したこと」にかかると解すれば、過少申告について意図的であることを通則法六八条適用の要件としていることとなる。しかし、「確定的な意図の下に」が、「前記会計帳簿から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し」にかかると解すれば、申告書への虚偽記載という工作についての意図を要件としていることになり、昭和六二年最判と同旨となる。判然としなが、後者の解釈が正しいと考えるので、昭和六二年最判は変更されていないといえよう。

エ 過少申告について、通則法六五条四項の「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当すれば、過少申告加算税の対象とはならず、当然に過少申告加算税に代えて課される重加算税の対象にもならない。したがって、隠ぺい仮装があつたとしても、過少申告につき不可抗力等の正当な理由があると認められれば、重加算税を課することはできないと解せられる。

通則法六五条、六八条の適用において、過少申告についての責任の有無を問題とする故意、過失は要件とされていないが、不可抗力のような完全な無過失である場合は、「正当な理由」がある場合に該当するものとして、加算税の賦課は避けられているのである。

その点から、本件判決が、「正当な理由」を否定しつつ、重加算税の賦課を否定しているのは疑問である。

(三) 第三者が隠ぺい仮装行為を行った場合、納税者が隠ぺい仮装行為を行ったと解することができるか。

ア 通則法六八条は、「納税者」が隠ぺいし、又は仮想しと規定している。この「納税者」とは、通則法二条に定義

されている「納税者」である。通則法で定める納税者とは、所得税法、法人税法等の実体法で定める納税義務者とは異なる意義である。各税法に定める納税義務者はその法の適用対象者であり、各税法の適用の結果により必ずしも国税を納付する義務を負うとは限らない。しかし、通則法の納税者は、各税法を適用した結果、国税を納める義務がある者および源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者を指しているのである。すなわち、「納税者」とは租税法関係における租税債権債務の当事者たる権利主体を意味し、<sup>(8)</sup>法人であれば法人自体が納税者である。したがって、法人自体は行為をすることはできないので、法人税の場合は、隠ぺい仮装の行為をする者は、常に納税者とは人格の異なる第三者であり、例えば機関としての代表者であったり、取締役であったり、従業員であったりする。

所得税の場合は、納税者は自然人であるので納税者自身で隠ぺい仮装を行うことができる。そうであっても家族や従業員や委任により業務を任せた者が隠ぺい仮装の行為者となるのが可能であるのは、法人の場合と全く同様である。したがって、第三者が隠ぺい仮装を行った場合、納税者の行為とすることができる場合は当然である。このことは、多くの判例、学説の承認するところである。<sup>(9)</sup>

イ では、第三者の隠ぺい仮装を納税者の行為とすることができる場合とは、どのような場合であろうか。それは、その第三者の行為が、納税者の行為と認められる場合であろう。例えば、会社の従業員が会社の帳簿書類を隠ぺいし、または仮装した場合、その理由が従業員の横領を隠ぺいするためであったとしても、会計監査、行政上の調査においては、会社の行為として措置されるであろう。自然人の場合であっても、家族や従業員が同様の行為をすれば、会社の場合と同様にその自然人の行為として措置されるであろう。

第三者の行為が本人の行為と同視されるためには、第三者と本人の間に何らかの関係があることが必要である。そ

の関係は、家族関係であつたり、雇用関係であつたり、委任関係であつたりするであろう。その関係において代理、履行補助、使者等とされ、第三者の行為が本人の行為と同視されるものと考ええる。

ウ 税理士に申告事務を依頼することは、法律上は委任と考えられる。委任とは、「当事者の一方（委任者）が他方（受任者）に事務処理を委ね、他方がこれを承諾することによって成立する契約（民法六四三条）」と解されている<sup>(10)</sup>。委任に関する民法の諸規定は、委任当事者間に特別な信頼関係を認めるものであり、「受託者は報酬の有無を問わず委託者の身代わりとして行為する。」との見解もある<sup>(12)</sup>。そして、委任の理論によれば、受任者が委任の範囲を逸脱した場合、受任者の行為は無効であるが、表見代理の法理が適用される場合はその行為の効果は委任者に及び、委任者の損害は受任者に対する責任追及にとどめられる。納税申告は意思表示であると考えるので、税法の規定で制約されない限り、民法の規定が適用されると考える。この委任の理論を適用したとしても、納税申告が有効である限り、その内容の効果は委任者に及ぶのであり、第三者の行為を納税者の行為と解することと矛盾しない。

本件の一審判決が、「受任者たる税理士の法律行為の効果が委任者である納税者自身に帰属することと、受任者の行った仮装隠ぺいという事実行為を委任者の行為と同視できるか否か」ということは、本来別個の事柄であり、「とすることは疑問である。委任は、事実行為も対象に含むものであり、委任者の意図と異なる場合であつても法律行為の効果は委任者に及び、事実行為の効果は委任者に及ばないとの解釈は疑問である。

これは、通則法六八条の適用のためには過少申告の故意を必要と解するため、行為の法律上の効果と納税者の責任とを区別するものであろうが、その前提の解釈自体が正当ではないと考える。

エ 税理士法一条は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立して公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とす

る。」と規定している。しかし、これは税理士のあるべき使命を明らかにするものであり、この規定によって税理士が国の代行機関として位置づけられるわけではない。税理士は、納税者との関係においては、税務代理（税務書類の作成、申告、申請、請求、不服申立、届出、報告、申し出、申立てその他これらに準ずる行為の代理または代行すること。）を行うのであり（税理士法二条一項一号、税理士法施行令一条の二）、民法上の受任者であることに変わりはない。したがって、税理士が自己の利益のために隠ぺい仮装行為をしたとしても、申告の効果は納税者に生じ納税者のした申告とされるのである。税理士は、本来の業務を依頼されたのであり、当然に本人の行為と同視できるとの経験則が存すると思われる。

#### （四） 結論

本件事案について、（一）から（三）の結論を当てはめて行くと以下のようになる。

ア 虚偽の申告書を作成することが、隠ぺい仮装に該当するか。

本件確定申告書には、所得を隠ぺいするために虚偽の取得価額が記載されており、本件確定申告書を提出したことは隠ぺい仮装に該当し、通則法六八条一項の要件を充足する。もし、平成六年最判が適用されないとしても、お尋ね文書に取得時期、取得価額を虚偽記入していることは、隠ぺい仮装に該当すると考える。

したがって、この点で本件賦課決定に違法はない。

イ 過少申告について、故意を必要とするか。

本件事案では、納税者に過少申告をすることについての故意を認定することはできない。したがって、通則法六八条が故意を要件にしているのであれば、本件賦課決定は違法となる。しかし、通則法六八条の要件は、隠ぺい仮装に当たたる事実が意図的に作出されたものであれば足り、納税者の過少申告についての故意は要件とされていない。

したがって、この点で本件賦課決定に違法はない。

ウ 第三者が隠ぺい仮装行為を行った場合、納税者が隠ぺい仮装行為を行ったと解することができるか。

本件確定申告は、納税者の申告と認定されている。第一審の原告の主張において、本件確定申告は無効であるとの主張がされていたが、原告の主張としては、この主張が最も正当である。本件事案において税理士の行為が著しく委任の範囲を逸脱していたとすれば、その行為が無効となる可能性はある。この点において納税者と第三者との関係を考察する必要がある。

しかし、依頼に基づき納税者の記名押印のある確定申告書が提出された場合、現行税法ではこれを無効とすることは著しく困難であろう。本件事案では、申告自体を委任しているのであるから、これを納税者の申告と認めたことは正当であると考ええる。

そうであれば、税理士の行った隠ぺい仮装であっても、通則法六八条の要件を充たしているので、この点で本件賦課決定に違法はない。

エ 以上のとおり本件事案の賦課決定について違法は認められず、賦課決定処分を違法とした各審判決は、正当でないと考ええる。

#### 四 関連事件判決

本件事案の税理士が関わる類似の事件について、次の二件の最高裁判決がある。

(一) 平成一七年二月一七日最高裁第二小法廷判決 過少申告加算税賦課決定処分取消等請求事件<sup>(13)</sup>  
判決 重加算税賦課決定処分を取り消した原判決を破棄し、東京高裁に差し戻し。



## 理由

「一 原審は、前記事実関係の下において、次のとおり認定判断した。

(一) 被上告人は、A税理士が違法な手段により税額を減少させるのではないかとの疑いを抱いたと推認されるが「二」税理士は国が資格を付与し、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とするものであり、職務違反行為等について懲戒処分が科される我が国の税理士制度の下では、納税者は、一般に、税理士に対し税務申告手続きの煩わしさから開放されるとともに、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となうように節税することを期待して委任するものであり、これを超えて脱税をも意図して委任するわけではないこと、「二」A税理士が税務署勤務の経験を有し、税務当局から不正行為の疑いを抱かれることもなく長年業務に従事してきた税理士であることからすると、被上告人が、上記の疑いを取り除くことなく、同税理士に申告を委任したからと言って、脱税を意図し、その意図に基づいて行動したと認めることはできない。

(二) したがって、本件は、国税通則法六八条一項に規定する課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づき納税申告書を提出した場合には当たらない。

二 しかしながら、原審の上記認定判断は是認することができない。その理由は次のとおりである。

前記事実関係によれば、A税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、被上告人に対し、本件土地の買手の紹介料等を経費として記載したメモを示しながら、八〇〇万円も税額を減少させて得をすることができ旨の説明をしたが、被上告人は、上記紹介料を実際に出費していなかったし、出費した旨を税理士に告げたことがなかったにもかかわらず、上記の説明を受けた上で、同税理士に対し、平成二年分の所得税の申告を委任し、税務代理の報酬五万円のほか、一八〇〇万円を交付したというのである。そうであるとすれば、被上告人は、A税理士が架空経費の計上などの違法

な手段により税額を減少させようと企図していることを了知していたとみることができから、特段の事情がない限り、被上告人は同税理士が本件土地の譲渡所得につき架空経費を計上するなど事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認していたと推認するのが相当である。原審が掲げる上記一の（一）の「二」及び「三」の事情だけによって、上記特段の事情があるということとはできない。そうすると、被上告人が脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定には、経験則に違反する違法があるというべきである。」

滝井繁男裁判官の補足意見は次のとおり。

「重加算税は、高率の加算税を課すことによつて、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、必ずしも過少申告となつた税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができないわけではないとする考えが十分あり得るのであり、重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税制度の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。」

本件判決では、納税者の脱税の意図を通則法六八条適用の要件と解し、受任者である税理士と納税者との間に、その意図の連絡があるか否かを問題としている。

滝井裁判官の補足意見は、重加算税制度の目的に触れ、その法的性質を「行政上の一種の制裁措置」とするものである。

なお、差し戻しによる東京高裁判決は、「隠ぺい・仮装の行為が納税者の行為と評価し得る（納税者に帰責すべき）<sup>(14)</sup>

事由が必要である。」とし、本事案については納税者に帰責事由を認めることはできないとして、過少申告加算税を越える部分を取り消した。<sup>(15)</sup>

(二) 平成一八年四月二五日最高裁第三小法廷判決 所得税等更正処分取消訴訟<sup>(16)</sup>

判決 過少申告加算税部分の賦課を適法とした原判決を破棄し、東京高裁に差し戻す。

理由

「この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするにつき隠ぺい又は仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を課すことによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。」

「しかし、納税者以外の者が隠ぺい仮装行為を行った場合であっても、それが納税者本人の行為と同視することができる場合には、形式的にそれが納税者自身の行為でないというだけで重加算税の賦課が許されないとすると、重加算税制度の趣旨および目的を没却することになる。」

「前記事実関係の下では、A税理士の本件不正行為をもって納税者である一審原告本人の行為と同視することはできず、一審原告につき国税通則法六八条一項所定の重加算税賦課の要件を満たすものということとはできない。」

以上のとおり、重加算税の賦課決定を違法とするともに、過少申告加算税の賦課決定について、通則法六五条四項の「正当な理由」について次のように判示して原告の請求を認容すべきものとした。

「同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」

「しかしながら、本件においては、税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、一審原告としては適法な確定申告手続きを行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけでなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員のこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったといえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められる。このような事実関係及び事情の下においては、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるということができ、」通則法六五条四項にいう「正当な理由」があると認められるとした。

過少申告加算税の趣旨については、「過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。」としている。

### （三） 両判決の意義

アの第二小法廷判決は、税理士が架空経費の計上などの違法な手段により税額を減少させようと企図していることを納税者が了知していた場合は、特段の事情がない限り、納税者が脱税の意図を有していたと認められるとする。すなわち納税者が過少申告について認識していることを要件とするものである。滝井裁判官が補足意見で、重加算税を「徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置」と解するのと同じ見解と思われる。差し戻し審の東京高裁判決は、帰責事由が無いと判断しているが、第二小法廷判決は制裁を緩やかに捉えたのに対し、東京高裁は

制裁を刑罰に類したものと捉え、責任を厳しく判断したものと考える。第二小法廷判決の方が、正当に近い。

イの第三小法廷判決は、重加算税制度の趣旨を申告納税制度における適正な徴税を確保するための行政上の制裁としている。過少申告加算税は行政上の措置であり、過少申告の事実があれば原則として納税者の責任を問うことなく課されるのであるが、重加算税は制裁であるので、納税者に帰責事由がある場合に課されるとするものであろう。第三小法廷判決が、重加算税の賦課を不当としていることと、過少申告加算税について「正当な理由」があると認めていることは矛盾がなく結果的に正当である。

しかし、両判決とも、重加算税を行政上の制裁と捉えていることに問題があると考ええる。

## 五 結論（重加算税制度の趣旨は何か。）

### （一）重加算税制度に関する各見解

加算税制度の趣旨について、金子宏教授は「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課すことによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である<sup>(17)</sup>。」と述べられる。昭和六十二年最判が重加算税について、「違反者に対して課される行政上の措置であつて、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない」とするものも、同様の理解であろう。

一方、佐藤英明教授は、「発覚した脱税に何らかの不利益を加えて、これを罰し、あわせてその他の者による脱税の予防を図るための制度である。これが、本書の考察の対象たる「租税制裁法」である。」とし、「租税制裁法は、租税法上の義務違反行為または租税債権への侵害行為に一定の不利益を課し、そのような行為を未然に防ごうとする予防的機能を持つことになる。」とする<sup>(18)</sup>。そして、「行政罰としての重加算税および、通脱罪に対する刑事処罰が後者に

属する。」と重加算税制度を租税制裁法の規定と捉え、そして「制裁」の意義を「義務違反を行った者に対して課せられる不利益」と定義し、この定義は倫理的に中立であるとする<sup>(19)</sup>。また、品川芳宣教授も、刑事罰とは明白に区別しつつも「重加算税制度がそもそも納税義務違反に対する行政制裁であること」と重加算税制度を制裁の制度と捉えている<sup>(20)</sup>。他にも多くの論者が重加算税制度を制裁の制度と捉えている<sup>(21)</sup>。

## （二）税としての加算税

確かに、金銭の納付義務を課されることは苦痛であり、それを罰として受け取る向きもあるであろう。特に重加算税は一般に罰として受け止められ、マスコミも重加算税の賦課された事案を脱税と報じるのが通常である。

しかし、多額の金銭の納付義務を課されても罰ではなく、正に倫理的に中立であり、ある意味で名誉とする場合もある。それが税であり、加算税は、重加算税も含めて全てが税として制度化されている。社会的にそれが制裁として受け止められ、不正行為に対する一般予防的機能を有するとしても、現行実定税法が税として規定している限り、法解釈としては重加算税も税として解すべきと考える。税である以上、加算税も課税要件の充足により自動的に納税義務が成立する。重加算税の納税義務は、法定申告期限の経過のときに何らの行為または処分を要せず成立するのである（通則法一五条二項一三号）。賦課処分は、その税額を確定するに過ぎない。

重加算税の課税要件についても、租税法主義主義の内容である課税要件明確の原則が守られるべきであり、その原則からも通則法六八条は、「隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、」と客観的事実の存在を要件とし、主観的要件は、一切規定していない。これに対して、所得税の通脱犯の構成要件を定める所得税法二三八条は、「偽りその他不正の行為により、……所得税を免れ、」と定め、故意を要件とするともに、過失犯を罰さない旨を明らかにしている。これは刑事手続きを前提としているからである。更正、決定の期間制限を定

める通則法七〇条の五項「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、」も、同様に故意を要件としている。通則法七〇条も、課税要件を定める規定ではないからである。隠ぺい仮装の行為と、偽りその他不正の行為が、現実の行為として重複する場合があるとしても、犯罪の構成要件と課税要件とは内容的に全く異なるものである。

### (三) 制裁と責任

制裁とは、例えば過少申告という違法状態の発生について、納税者の責任がある場合に、その責任を果たさなかったことに対する非難とそれに相当する不利益を課すことをいうものである。したがって、加算税を制裁と捉えるとすれば、常にその責任の有無を問う必要がある。本来であれば、加算税も社会的な意味と同様に、故意、過失がある場合の制裁として立法化することが妥当であるかもしれない。しかし、故意、過失の認定は、通常刑事手続きの厳密で詳細な手続きにおいて認定されるものである。大量に発生する加算税の事例について、そのような執行を期待することはできないことから、現行税法は加算税を税として制度化したものと考える。

現行制度も考え方としては、故意の場合は重加算税を、過失の場合は過少申告加算税を、無過失の場合は非課税との立場に立っていると考える。しかし、それを責任の問題としてではなく、隠ぺい仮装の客観的事実がある場合を重加算税、不可抗力に近い「正当な理由」がある場合を非課税、その他の場合を過少申告加算税と、故意、無過失、過失の区分に沿うように課税要件を定めたものと考ええる。それが完全に一致しないことは、立法技術の問題でもあるが、課税要件として定める場合はやむを得ないと考える。

注

- (1) 東京地裁平成一五年六月二七日判決 民集六〇卷四号一六五七頁
- (2) 東京高裁平成一六年九月二九日判決 民集六〇卷四号一七一〇頁
- (3) 碓井光明 「重加算税賦課の構造」 税理二二卷一二号二頁
- (4) 池本征男 「加算税制度に関する若干の考察」 税大論叢一四号二〇六頁
- (5) 最高裁平成六年一月二二日第三小法廷判決 民集四八卷七号一三七九頁
- (6) 水野武夫 「脱税意思に基づく過少申告の記載と重加算税の賦課要件」 民商法雑誌一一四卷三号五〇五頁（判旨に反対）
- (7) 品川芳宣 「第三版附帯税の事例研究」 財經詳報社 二八八頁
- (8) 最高裁昭和六二年五月八日第二小法廷判決 税資一五八号五九二頁
- (9) 図子善信 「租税法関係論―税法の構造―」 成文堂 一一頁
- (10) 金子宏 「租税法第十一版」 弘文堂 六三三頁
- (11) 品川前掲書三〇一頁
- (12) 大阪高裁平成三年四月二四日 判例タイムズ七六五号二一六頁
- (13) 「コンサイス法律学用語辞典」 三省堂 五六頁
- (14) 幾代通他編「新版注釈民法（一六）債権（七）」 有斐閣 二〇六頁
- (15) 三宅正男 契約法（各論）下巻（現代法律学全集）青林書院 九三九頁
- (16) 最高裁平成一七年一月一七日第二小法廷判決 民集五九卷一号二八頁
- (17) 東京高裁平成一八年一月一八日判決
- (18) 品川芳宣 「税理士・税務職員共謀による不正と重加算税の賦課要件・期間制限」 税研二三卷一号九八頁（判旨に反対）
- (19) 最高裁平成一八年四月二五日第三小法廷判決 民集六〇卷四号一七二八頁
- (20) 金子前掲書 六二六頁
- (21) 佐藤英明 「脱税と制裁―租税制裁法の構造と機能（租税法研究双書三）」 弘文堂十頁
- (22) 佐藤前掲書 一一頁



- (20) 品川前掲書 三〇一頁
- (21) 清永敬次 「税法第六版」 ミネルヴァ書房 三〇九頁
- 北野弘久編 現代税法講義四訂版 法律文化社 三八四頁
- 木村弘之亮 租税過料法(租税法研究双書二) 弘文堂 一頁